



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 1 października 2015 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Dyrektywa 2003/96/WE — Artykuły 4 i 21 — Dyrektywa 2008/118/WE — Dyrektywa 92/12/EWG — Artykuł 3 ust. 1 — Zakres stosowania — Przepisy państwa członkowskiego — Pobieranie podatku od mocy cieplnej reaktorów jądrowych

W sprawie C-606/13

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Kamarrätten i Sundsvall postanowieniem z dnia 29 października 2013 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 25 listopada 2013 r., w postępowaniu:

OKG AB

przeciwko

Skatteverket,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: J.C. Bonichot, prezes izby, A. Arabadjiev i J.L. da Cruz Vilaça (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu OKG AB przez M. Nilssona oraz M. Palm, advokater,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu szwedzkiego przez A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, E. Karlssona, L. Swedenborga, C. Hagermana i K. Sparrman, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez A. Cordewenera oraz J. Enegrena, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

* Język postępowania: szwedzki.

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni, po pierwsze, art. 4 ust. 2 i art. 21 ust. 5 dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.U. L 283, s. 51) oraz, po drugie, art. 1 ust. 1 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U. 2009, L 9, s. 12).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy OKG AB (zwaną dalej „spółką OKG”) a Skatteverket (organem podatkowym) w przedmiocie decyzji organu podatkowego nakładającej na spółkę OKG podatek od mocy cieplnej reaktorów jądrowych.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 1 dyrektywy 2003/96 brzmi następująco:
„Państwa członkowskie nakładają podatki na produkty energetyczne i energię elektryczną zgodnie z niniejszą dyrektywą”.
- 4 Artykuł 2 tej dyrektywy przewiduje, że:
„1. Dla celów niniejszej dyrektywy pojęcie »produkt[ów] energetyczn[ych]« stosuje się do produktów:
a) objętych kodami [od] CN 1507 do 1518, jeśli są one przeznaczone do stosowania jako paliwo do ogrzewania lub paliwo silnikowe;
[...]
h) objętych kodem CN 3824 90 99, jeśli są one przeznaczone do stosowania jako paliwo do ogrzewania lub paliwo silnikowe.
2. Niniejsza dyrektywa ma również zastosowanie do: Energii elektrycznej objętej kodem CN 2716.
3. W przypadku przeznaczenia do wykorzystania, oferowania na sprzedaż lub wykorzystywania jako paliwo silnikowe lub paliwo do ogrzewania, produkty energetyczne inne niż te, których poziom opodatkowania został określony w niniejszej dyrektywie, podlegają podatkowi zgodnie z wykorzystaniem, według stawki przyjętej dla równoważnego paliwa do ogrzewania lub paliwa silnikowego.
[...]
4. Niniejsza dyrektywa nie ma zastosowania do:
[...]

b) następującego wykorzystania produktów energetycznych i energii elektrycznej:

- produktów energetycznych wykorzystywanych do celów innych niż paliwo silnikowe lub paliwa do ogrzewania,

[...]”.

5 Zgodnie z art. 3 wspomnianej dyrektywy:

„Odniesienia w dyrektywie [Rady] 92/12/EWG [z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. L 76, s. 1)] do »olejów mineralnych« i »podatku akcyzowego«, w zakresie, w jakim mają zastosowanie do olejów mineralnych, są interpretowane jako obejmujące wszystkie produkty energetyczne, energię elektryczną i krajowe podatki pośrednie określone odpowiednio w art. 2 i art. 4 ust. 2 niniejszej dyrektywy”.

6 Artykuł 4 ust. 2 tej dyrektywy stanowi:

„Dla celów niniejszej dyrektywy »poziom opodatkowania« stanowi całkowitą kwotę opłat pobranych jako podatki pośrednie (z wyłączeniem podatku od wartości dodanej) wyliczoną bezpośrednio lub pośrednio na podstawie ilości produktów energetycznych i energii elektrycznej w momencie przekazania do konsumpcji”.

7 Artykuł 21 ust. 5 dyrektywy 2003/96 stanowi:

„Dla celów stosowania art. 5 i 6 dyrektywy 92/12/EWG, energia elektryczna i gaz ziemny podlegają podatkowi, które stają się wymagalne w momencie dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora [...]”.

8 Zgodnie z art. 1 dyrektywy 92/12:

„1. Niniejsza dyrektywa wyznacza system dotyczący wyrobów objętych podatkiem akcyzowym i innych podatków pośrednich, które są pobierane bezpośrednio lub pośrednio przy sprzedaży takich produktów, z wyjątkiem podatku od wartości dodanej i podatków ustalonych przez Wspólnotę.

[...]”.

9 Artykuł 3 ust. 1 tej dyrektywy stanowi, że:

„Niniejszą dyrektywę stosuje się, na poziomie wspólnotowym, do następujących wyrobów, jak określono w stosownych dyrektywach:

- olejów mineralnych,
- alkoholu i napojów alkoholowych,
- wyrobów tytoniowych”.

10 Przepis art. 1 ust. 1 dyrektywy 2008/118 stanowi:

„Niniejsza dyrektywa ustanawia ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego nakładanego bezpośrednio lub pośrednio na konsumpcję poniższych wyrobów, zwanych dalej »wyrobami akcyzowymi«:

a) produkty energetyczne i energia elektryczna objęte dyrektywą 2003/96/WE;

[...]”.

11 Zgodnie z art. 47 tej dyrektywy:

„1. Dyrektywa 92/12/EWG traci moc ze skutkiem od dnia 1 kwietnia 2010 r.

[...]

2. Odesłania do uchylonej dyrektywy są traktowane jako odesłania do niniejszej dyrektywy”.

Prawo szwedzkie

12 Zgodnie z § 1 lagen (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer [ustawy (2000:466) o opodatkowaniu mocy cieplnej reaktorów jądrowych]:

„Podatek od mocy cieplnej każdego reaktora jądrowego jest uiszczany na rzecz państwa na zasadach określonych w niniejszej ustawie. W rozumieniu niniejszej ustawy moc cieplna oznacza zdolność reaktora jądrowego do wytwarzania ciepła”.

13 Paragraf 2 tej ustawy stanowi, że „[p]odatek jest uiszczany za każdy miesiąc kalendarzowy, w którym w mocy pozostaje zezwolenie na posiadanie i eksploatację reaktora nuklearnego. W wypadku gdy zezwolenie to wygasło lub zostało cofnięte przed końcem danego miesiąca, zobowiązanie podatkowe wygasa z tą chwilą”.

14 Zgodnie z § 3 omawianej ustawy:

„Zobowiązany do zapłaty podatku jest każdy, kto uzyskał zezwolenie na posiadanie i eksploatację reaktora jądrowego”.

15 Paragraf 5 tej samej ustawy stanowi:

„W sytuacji gdy reaktor jądrowy był wyłączony z eksploatacji przez nieprzerwany okres dłuższy niż 90 dni, może zostać przyznana obniżka w kwocie 415 [kron szwedzkich (SEK) (około 43,54 EUR)] za 1 megawat mocy cieplnej za każdy dzień przekraczający ten okres”.

Okoliczności sporu w postępowaniu głównym i pytania prejudycjalne

16 Spółka OKG eksploatuje elektrownię jądrową. W okresie rozliczeniowym obejmującym kwiecień, maj i czerwiec 2009 r. zapłaciła ona podatek od mocy cieplnej reaktorów jądrowych.

17 Następnie spółka ta zaskarżyła leżącą u podstaw tego decyzję podatkową i wniosła do władz o zwrot wspomnianego podatku. W uzasadnieniu podniosła ona w szczególności, że podatek ten stanowi w praktyce podatek akcyzowy od wytwarzania energii elektrycznej, niezgodny z art. 4 ust. 2 i art. 21 ust. 5 dyrektywy 2003/96.

- 18 Ze względu na to, że Skatteverket utrzymał w mocy swoją pierwotną decyzję, spółka OKG złożyła odwołanie do förvaltningsrätten i Falun (sądu administracyjnego w Falun). Sąd ten nie uwzględnił żądania spółki OKG, uznając, że sporny podatek nie jest objęty ani dyrektywą 2003/96, ani dyrektywą 2008/118.
- 19 Spółka OKG wniosła apelację od tego orzeczenia do sądu odsyłającego. Spółka ta uważa, że podatek od mocy cieplnej reaktorów jądrowych stanowi w praktyce podatek akcyzowy od wytwarzania energii elektrycznej ze względu na bezpośredni związek pomiędzy mocą cieplną elektrowni a wytworzoną przez tę elektrownię energią elektryczną. Istnienie takiego związku jest tym bardziej bezsporne, że jeśli wytwarzanie energii elektrycznej zostaje wstrzymane na nieprzerwany okres dłuższy niż 90 dni, żaden podatek nie jest należny.
- 20 Spółka OKG twierdzi wreszcie, iż sytuacja jest analogiczna do tej w sprawie zakończony wyrokiem Braathens (C-346/97, EU:C:1999:291), w którym Trybunał uznał, że podatek obliczony według zryczałtowanej stawki na podstawie szacowanej ilości węglowodorów emitowanych przez samolot pobierany był faktycznie od zużycia paliwa przez samoloty i że w związku z tym zastosowanie miała dyrektywa Rady 92/81/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od olejów mineralnych (Dz.U. 316, s. 12), i że podatek ten był z tą dyrektywą sprzeczny.
- 21 Natomiast Skatteverket uważa, że sporny podatek stanowi stały podatek oparty na maksymalnej, dopuszczalnej, teoretycznej zdolności do wytwarzania ciepła przez reaktor jądrowy, a nie podatek zmienny pobierany od ilości faktycznie wytworzonej energii elektrycznej. Organ ten podkreśla, że podatek ów jest pobierany, nawet jeśli dojdzie do wstrzymania produkcji. Jedynie w przypadku nadzwyczajnych przerw w produkcji przekraczających 90 kolejnych dni wspomniany podatek nie jest należny.
- 22 W tej sytuacji Kammarrätten i Sundsvall (administracyjny sąd apelacyjny w Sundsvall) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Zgodnie z art. 4 ust. 2 dyrektywy 2003/96 »poziom opodatkowania« stanowi całkowitą kwotę opłat pobranych jako podatki pośrednie (z wyłączeniem podatku od wartości dodanej) wyliczoną bezpośrednio lub pośrednio na podstawie ilości energii elektrycznej w momencie przekazania do konsumpcji. Zgodnie z art. 21 ust. 5 tej dyrektywy energia elektryczna podlega podatkowi, który staje się wymagalny w momencie dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora. Czy artykuły te wykluczają istnienie podatku pobieranego od mocy cieplnej reaktorów jądrowych?
- 2) Czy podatek od mocy cieplnej stanowi podatek akcyzowy, który jest nakładany bezpośrednio lub pośrednio na konsumpcję towarów (wyrobów akcyzowych), o których mowa w art. 1 ust. 1 dyrektywy 2008/118?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- 23 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 4 ust. 2 oraz art. 21 ust. 5 dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że przepisy te stoją na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu takiemu jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które przewiduje nałożenie podatku od mocy cieplnej reaktorów jądrowych.

- 24 W tym względzie należy zauważyć, że sformułowane przez sąd odsyłający pytanie pierwsze opiera się na założeniu, iż dyrektywa 2003/96 obejmuje swym zakresem przedmiotowym spór będący przedmiotem postępowania głównego. Zgodnie z art. 1 tej dyrektywy zakres jej zastosowania jest ograniczony do opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej zdefiniowanych, odpowiednio, w art. 2 ust. 1 i 2 wspomnianej ustawy.
- 25 W tych okolicznościach należy najpierw zbadać, czy wyrażenie „moc cieplna reaktora jądrowego”, rozumiane jako zdolność tego reaktora jądrowego do wytwarzania ciepła, mieści się w zakresie stosowania dyrektywy 2003/96.
- 26 W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że art. 2 ust. 1 tej dyrektywy definiuje pojęcie „produktów energetycznych” użyte do celów wspomnianej dyrektywy, formułując w sposób wyczerpujący wykaz produktów, które wchodzą w zakres definicji tego pojęcia poprzez odniesienie do kodów Nomenklatury scalonej (wyrok *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, C-5/14, EU:C:2015:354, pkt 47).
- 27 Ponieważ moc cieplna reaktora jądrowego nie znajduje się w tym wykazie, nie może być ona uznana za produkt energetyczny w rozumieniu dyrektywy 2003/96.
- 28 Wykładnia ta znajduje potwierdzenie w art. 2 ust. 1 i 3 i w art. 2 ust. 4 lit. b) wspomnianej dyrektywy, z których wynika, że pojęcie „produktu energetycznego” obejmuje jedynie produkty przeznaczone do stosowania jako paliwo do ogrzewania lub paliwo silnikowe. Nie jest tak w przypadku mocy cieplnej reaktora jądrowego, która oznacza zdolność reaktora do wytwarzania ciepła.
- 29 W konsekwencji moc cieplna reaktora jądrowego nie mieści się w pojęciu „produktu energetycznego” w rozumieniu dyrektywy 2003/96.
- 30 W drugiej kolejności należy wskazać, że art. 2 ust. 2 dyrektywy 2003/96 stanowi, iż energię elektryczną określa się zgodnie z kodem CN 2716.
- 31 W tym względzie, i wziąwszy pod uwagę wyrażenie „podatek od mocy cieplnej reaktora jądrowego”, która to moc została zdefiniowana w pkt 28 niniejszego wyroku, należy zauważyć, że podatek będący przedmiotem sporu w postępowaniu głównym polega na nałożeniu stałych miesięcznych kwot obliczanych na podstawie teoretycznej wartości, czyli maksymalnej ilości megawatów mocy cieplnej dopuszczalnej dla każdego reaktora jądrowego w wydanym przez władze krajowe zezwoleniu na posiadanie i eksploatację danego reaktora jądrowego. Ponadto każdy, kto uzyskał zezwolenie na posiadanie i eksploatację reaktora jądrowego, pozostaje zobowiązany do uiszczania podatku od mocy cieplnej, nawet jeśli reaktor ten nie jest eksploatowany, chyba że okres wyjątkowego wstrzymania jest dłuższy niż 90 kolejnych dni.
- 32 W związku z powyższym nie istnieje żaden związek między z jednej strony okolicznością powodującą powstanie zobowiązania podatkowego będącą przedmiotem postępowania głównego, a mianowicie zdolnością produkcji cieplnej reaktora jądrowego, a z drugiej strony faktycznym wytworzeniem energii elektrycznej przez ten reaktor.
- 33 Moc cieplna reaktora jądrowego w rozumieniu krajowego ustawodawstwa będącego przedmiotem sporu w postępowaniu głównym nie mieści się zatem w pojęciu „energii elektrycznej” w rozumieniu dyrektywy 2003/96.
- 34 W trzeciej kolejności należy stwierdzić, że w świetle rozważań przedstawionych w pkt 31 i 32 niniejszego wyroku podatek taki jak ten w postępowaniu głównym nie może zostać uznany za obliczany bezpośrednio lub pośrednio na podstawie ilości energii faktycznie wytworzonej „w momencie przekazania do konsumpcji” w rozumieniu art. 4 ust. 2 dyrektywy 2003/96.

- 35 Podobnie nie można uznać, że istnieje bezpośredni i nierozzerwalny związek pomiędzy okolicznością powodującą powstanie zobowiązania podatkowego a zużyciem energii elektrycznej wytworzonej przez dany reaktor jądrowy w rozumieniu wyroku Braathens (C-346/97, EU:C:1999:291, pkt 23).
- 36 Z całości powyższych rozważań wynika, że podatek taki jak ten będący przedmiotem sporu w postępowaniu głównym pobrany od mocy cieplnej reaktora jądrowego nie jest objęty zakresem stosowania tej dyrektywy.
- 37 W konsekwencji na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 4 ust. 2 oraz art. 21 ust. 5 dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że przepisy te nie stoją na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu takiemu jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które przewiduje nałożenie podatku od mocy cieplnej reaktorów jądrowych, ponieważ podatek taki nie jest objęty zakresem stosowania tej dyrektywy.

W przedmiocie pytania drugiego

- 38 Tytułem wstępu należy zauważyć, że na mocy art. 47 dyrektywy 2008/118 dyrektywa 92/12 traci moc ze skutkiem od dnia 1 kwietnia 2010 r. Ze względu na to, że okresy rozliczeniowe występujące w sprawie w postępowaniu głównym powstały przed tą datą, pytanie drugie należy przeanalizować na podstawie przepisów dyrektywy 92/12.
- 39 W konsekwencji poprzez pytanie drugie należy rozumieć, że sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy dyrektywę 92/12 należy interpretować w ten sposób, iż podatek od mocy cieplnej reaktora jądrowego stanowi „podatek akcyzowy” w rozumieniu tej dyrektywy.
- 40 Wspomnianą dyrektywę, zgodnie z jej art. 3 ust. 1, stosuje się do olejów mineralnych, alkoholu i napojów alkoholowych, a także do wyrobów tytoniowych zdefiniowanych we właściwych dyrektywach.
- 41 Z art. 3 dyrektywy 2003/96 wynika, że poza opodatkowaniem tych wyrobów dyrektywa 92/12 reguluje także opodatkowanie produktów, o których mowa w art. 2 i art. 4 ust. 2 dyrektywy 2003/96, w tym między innymi zużycie energii elektrycznej.
- 42 W tym względzie Trybunał uznał już w pkt 36 niniejszego wyroku, że podatek taki jak rozpatrywany w sprawie w postępowaniu głównym nie mieści się w zakresie stosowania dyrektywy 2003/96. W związku z tym podatek taki również nie jest objęty zakresem stosowania dyrektywy 92/12.
- 43 Na zadane pytanie drugie należy zatem odpowiedzieć, iż dyrektywę 92/12 należy interpretować w ten sposób, że podatek pobierany od mocy cieplnej reaktora jądrowego nie stanowi „podatku akcyzowego” w rozumieniu tej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

- 44 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (siódma izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Artykuł 4 ust. 2 i art. 21 ust. 5 dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej należy interpretować w ten sposób, że przepisy te nie stoją na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu takiemu jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które przewiduje nałożenie podatku od mocy cieplnej reaktorów jądrowych, ponieważ podatek taki nie jest objęty zakresem stosowania tej dyrektywy.**
- 2) **Dyrektywę Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania należy interpretować w ten sposób, że podatek pobierany od mocy cieplnej reaktora jądrowego nie stanowi podatku akcyzowego w rozumieniu tej dyrektywy.**

Podpisy